



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2013

Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO)

Eberle, Reto ; Egeli, Derya

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-170899>

Book Section

Published Version

Originally published at:

Eberle, Reto; Egeli, Derya (2013). Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO). In: Zöbeli, Daniel; Neubert, Luzius. Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen. Basel: Universität Basel, 63.



CEPS Forschung und Praxis – Band 10

Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO)

Reto Eberle, Derya Egeli

Separatdruck aus:

Zöbeli, Daniel / Neubert, Luzius (Hrsg.): Externe Mandate von Nonprofit-Organisationen – Welche Aspekte sind besonders zu beachten? CEPS Forschung und Praxis, Band 10. Centre for Philanthropy Studies (CEPS), Universität Basel, 2013.
ISBN 978-3-9523659-8-7

7 Revision von Nonprofit-Organisationen (NPO)

Reto Eberle, Derya Egeli

7.1 Grundsätzliches

Sinn und Zweck der Revision bzw. die Aufgabe der Revisionsstelle ist es, zu prüfen und zu beurteilen, ob die Jahresrechnung wesentliche Fehlaussagen enthält und ob sie den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Im Revisionsbericht berichtet die Revisionsstelle über das Ergebnis ihrer Tätigkeit. Die Revision bzw. die Abschlussprüfung ist für die Adressaten des Jahresabschlusses wichtig, da durch sie die Verlässlichkeit und die Ordnungsmässigkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen bestätigt werden und dadurch deren Glaubwürdigkeit erhöht wird.

Nach dem geltenden Revisionsrecht (Art. 727 ff. OR) bestimmt die wirtschaftliche Bedeutung bzw. die Grösse der Organisation die Revisionsart. Das Gesetz sieht dabei grundsätzlich zwei Arten der Revision vor: die ordentliche und die eingeschränkte Revision.

7.2 Revisionsarten und gesetzliche Bestimmungen

7.2.1 Revisionspflicht

Unabhängig der Rechtsform müssen jene Unternehmen bzw. Organisationen eine ordentliche Revision durchführen, die mindestens zwei der folgenden Grössenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Ge-

schäftsjahren überschreiten (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR):⁵³

- Umsatzerlös von CHF 20 Mio.
- Bilanzsumme von CHF 40 Mio.
- 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision aufgrund dieser Schwellenwerte nicht gegeben, gelten weiterhin die spezifischen Revisionsbestimmungen der betreffenden Rechtsform. Bei NPO, wie Stiftungen und Vereine, sind beispielsweise weitere spezifische gesetzliche Besonderheiten zu beachten.

Revisionspflicht bei Stiftungen

Die gesetzliche Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses bei Stiftungen ergibt sich aus den Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 83b Abs. 3 ZGB).⁵⁴ Gemäss Art. 83b Abs. 1 ZGB ist das oberste Stiftungsorgan verpflichtet, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Die Revisionsstelle ist im Handelsregister einzutragen (Art. 95 Abs. 1 lit. m HRegV). Für Stiftungen, welche die Bedingungen zur ordentlichen Revision gemäss Art. 727 OR nicht erfüllen, ist die eingeschränkte Revision vorgeschrie-

⁵³ Eine ordentliche Revision ist auch für Publikumsgesellschaften durchzuführen. Als Publikumsgesellschaften gelten gemäss Art. 727 OR solche Gesellschaften, die (a) Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, (b) Anleihenobligationen ausstehend haben und (c) die mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitrugen.

⁵⁴ Für Stiftungen und Vereine können die aktienrechtlichen Vorschriften bzw. Gesetze sinngemäss mit den entsprechenden Begriffen aus dem Stiftungs- und Vereinswesen angewendet werden.

ben (Art. 727a OR). Ausgenommen von der Revisionspflicht sind Familien- und kirchliche Stiftungen (Art. 87 Abs. 1 ZGB). Andere Formen von Stiftungen können auf Verlangen der Aufsichtsbehörde von der Pflicht zu einer Revision befreit werden, wenn sie die vom Bundesrat bestimmten Voraussetzungen erfüllen (Art. 83b Abs. 2 ZGB) (vgl. hierzu Abschnitt 7.2.5).

Revisionspflicht bei Vereinen

Analog zu Stiftungen sind bei Vereinen die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar (Art. 69b Abs. 3 ZGB). Im Gegensatz zu Stiftungen haben Vereine jedoch zur Beurteilung der Prüfungspflicht spezifische, tiefere Grössenkriterien heranzuziehen. Gemäss Art. 69b Abs. 1 ZGB müssen jene Vereine eine ordentliche Revision durchführen, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Schwellenwerte von CHF 10 Mio. Bilanzsumme, CHF 20 Mio. Umsatzerlös und 50 Vollzeitstellen überschreiten (Art. 69b Abs. 1 ZGB). Für alle anderen Vereine besteht von Gesetzes wegen keine Revisionspflicht bzw. kleine und mittelgrosse Vereine müssen im Unterschied zu Stiftungen bei Nichterreichen der Schwellenwerte nicht zwangsläufig eine eingeschränkte Revision durchführen. Die eingeschränkte Revision durch einen zugelassenen Revisor ist nur notwendig, wenn ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies explizit verlangt (Art. 69b Abs. 2 ZGB). Dies impliziert, dass Vereine weitgehend frei in der Entscheidung sind, ob sie eine Revision und welche Art der Revision sie durchführen lassen wollen. Revisionspflichtige Vereine sind im Handelsregister einzutragen (Art. 61 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB).

7.2.2 Buchführungspflicht

Zu beachten ist, dass die Befreiung von der Revisionspflicht sowohl die Stiftung als auch den Verein nicht von der Buchführungspflicht entbindet. Die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung sind sinngemäss anzuwenden (Art. 69a und 83a ZGB). Bezüglich der Buchführungspflicht haben NPO die Bestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts zu beachten, welche im Dezember 2011 von den eidgenössischen Räten verabschiedet wurde und seit Anfang 2013 in Kraft ist. Gemäss neuem Rechnungslegungsrecht ist die Buchführungspflicht nicht mehr von einem Handelsregistereintrag abhängig, sondern die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung besteht für alle juristischen Personen sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatz von mehr als CHF 500'000. Für Unternehmen, die einen Umsatz von weniger als CHF 500'000 aufweisen, besteht jedoch die Möglichkeit, eine einfache sog. „Milchbüchlein-Rechnung“ zu erstellen, in welchem lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch geführt wird. Diese Möglichkeit der „Milchbüchlein-Rechnung“ wird auch Stiftungen und Vereinen gewährt, die nicht verpflichtet sind, sich im Handelsregister einzutragen, und Stiftungen, die von der Aufsichtsbehörde von der Revisionspflicht gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB befreit wurden (Art. 957 nOR). Zwingend anzuwenden sind die neuen Bestimmungen zur Rechnungslegung und Buchführung ab Geschäftsjahr 2015 und zwar von allen Gesellschaften und Organisationen des Privatrechts, d.h. auch von Stiftungen und Vereinen.

7.2.3 Anforderungen an die Revisionsstelle

Stiftungen und Vereine müssen ihre Buchführung je nach Art der Revision durch einen zugelassenen Revisor oder zugelassenen Revisionsexperten prüfen lassen, die den gesetzlichen Anforderungen des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) genügen. Unabhängig von der Zulassungsart muss dabei die vom obersten Organ der Organisation bezeichnete Revisionsstelle den Grundsatz der Unabhängigkeit erfüllen, welcher die zentrale Voraussetzung für ein objektives und unbeeinflusstes Prüfungsurteil der Revisionsstelle ist. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 und 729 OR und Art. 11 RAG). In Art. 728 OR sind einige Tatbestände aufgeführt, die nicht mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar sind. Mit den entsprechenden Begriffen aus dem Stiftungs- und Vereinswesen können analoge Bestimmungen für die Revisionsstelle einer Stiftung und eines Vereins formuliert werden. Beispielsweise darf der Revisor einer Unternehmung gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 OR keine Mitgliedschaft im Verwaltungsrat oder eine andere Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft haben und weder eine direkte noch eine bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft aufweisen. Für den Revisor einer Stiftung würde dies bedeuten, dass er nicht gleichzeitig im obersten Stiftungsorgan und weder direkt noch indirekt Destinatär der Stiftung sein darf.⁵⁵ Bezüglich der Unabhängigkeit ist es insbesondere wichtig, dass die Revisionsstelle keine Unterlagen prüft, an deren Erstellung sie selbst mitgewirkt hat.

⁵⁵ Vgl. Cavegn, 2008, S. 105.

7.2.4 Revisionsarten

Ordentliche Revision

Bei einer ordentlichen Revision prüft die Revisionsstelle gemäss Art. 728a OR, (a) ob die Jahresrechnung (und ggf. die Konzernrechnung) den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen, (b) ob der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht und (c) ob ein internes Kontrollsystem (IKS) existiert. Die ordentliche Revision muss mindestens nach den schweizerischen Prüfungsstandards (PS) der Treuhand-Kammer durchgeführt werden. Die Prüfungsstandards enthalten keine stiftungs- oder vereinspezifischen Vorschriften.

Die ordentliche Revision hat durch einen zugelassenen Revisionsexperten zu erfolgen. Für den leitenden Revisor (nicht aber für die Revisionsgesellschaft!) besteht eine Rotationspflicht: Dieser darf das Mandat nicht länger als sieben Jahre durchführen. Das gleiche Mandat darf er erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen (Art. 730a OR).

Zur Erlangung der Prüfungsnachweise führt die Revisionsstelle geeignete verfahrensorientierte und ergebnisorientierte Prüfungshandlungen durch. Mittels verfahrensorientierten Prüfungshandlungen, auch Funktionsprüfungen genannt, werden in erster Linie die Ablauforganisation sowie das Design der internen Kontrollen der Organisation geprüft. Die ergebnisorientierten bzw. aussagebezogenen Prüfungshandlungen hingegen umfassen Einzelfallprüfungen und aussagebezogene analytische

Prüfungshandlungen, mittels deren wesentliche falsche Darstellungen auf Aussageebene aufgedeckt werden sollen.

Im Revisionsbericht hat die Revisionsstelle schliesslich über das Ergebnis ihrer Tätigkeit zu berichten. Nach Obligationenrecht müssen dabei Organisationen, die zur ordentlichen Prüfung verpflichtet sind, neben einem *umfassenden Bericht* an den Verwaltungsrat zusätzlich einen *zusammenfassenden Bericht* an die Generalversammlung verfassen. Der umfassende Bericht enthält neben dem Prüfungsurteil bzw. Ergebnis der Abschlussprüfung die Feststellungen des Abschlussprüfers über die Rechnungslegung, über das interne Kontrollsystem sowie über die Durchführung der Revision (Art. 728b Abs. 1 OR). Im *zusammenfassenden Bericht* an die Generalversammlung hingegen hat die Revisionsstelle grundsätzlich nur über das Ergebnis der Revision zu berichten (Art. 728b Abs. 2 OR). Der primäre Adressat des Revisionsberichtes ist bei Vereinen die Mitgliederversammlung und bei Stiftungen der Stiftungsrat und die Aufsichtsbehörde bzw. die Stiftungsaufsicht,⁵⁶ wobei Letztere sicherzustellen hat, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird (Art. 84 Abs. 2 ZGB).

Eingeschränkte Revision (Review)

Die eingeschränkte Revision ist die verbreitetste Revisionsart bei Stiftungen und Vereinen in der Schweiz.⁵⁷ Es handelt sich dabei um eine schweizerische Sonderregelung für die Prüfung von mittleren und kleineren Unternehmen und Organisatio-

nen. Im Vergleich zur ordentlichen Revision stellt sie weniger hohe Anforderungen an den Umfang der Prüfung, an die Revisionsstelle, an die Berichterstattung und an die Anzeigepflicht.

Im Rahmen der eingeschränkten Revision prüft die Revisionsstelle, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung *nicht* den gesetzlichen Vorschriften entspricht (Art. 729a OR). Die Prüfung der Existenz eines IKS ist hingegen nicht Gegenstand der Prüfung.

Der Revisionsbericht einer eingeschränkt geprüften Organisation enthält, im Gegensatz zum Revisionsbericht einer ordentlich geprüften Organisation, keine Annahme- oder Rückweisungsempfehlung bezüglich der Jahresrechnung. Die Prüfungsaussage wird immer negativ formuliert. Zudem ist bei der eingeschränkten Revision kein umfassender Bericht an den Stiftungsrat bzw. an die Mitgliederversammlung abzugeben, sondern es ist lediglich ein zusammenfassender Bericht zu erstellen, welcher gemäss Art. 729b OR einen Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision (Ziff. 1), eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung (Ziff. 2), Angaben zur Unabhängigkeit und ggf. zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden (Ziff. 3), und Angaben zur Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung (Ziff. 4) enthält.

Für die Prüfung ist ein zugelassener Revisor zu bezeichnen, der den Vorschriften des RAG entspricht (Art. 727c OR). Im Gegensatz zur ordentlichen Revision besteht

⁵⁶ Die Aufsicht über die Stiftungen wird durch das Gemeinwesen (Bund, Kantone und Gemeinde) ausgeübt (Art. 84 Abs. 1 ZGB).

⁵⁷ Vgl. Meyer/Kühnis/Zöbeli, 2011, S. 834.

keine Rotationspflicht des leitenden Revisors. Die Revisionsstelle muss auch den Grundsatz der Unabhängigkeit erfüllen, jedoch ist es der Revisionsstelle im Gegensatz zur ordentlichen Revision erlaubt, bei der Buchführung mitzuwirken, sofern die damit verbundenen Risiken dem Kunden klar kommuniziert werden und die Prüfung sowohl personell als auch organisatorisch getrennt voneinander erfolgt (Art. 729 OR).

Hinsichtlich des Prüfungsablaufs unterscheidet sich die eingeschränkte Revision nicht grundsätzlich von jener der ordentlichen Revision. Die eingeschränkte Revision zeichnet sich jedoch durch einen geringeren Umfang der Prüfungshandlungen aus. Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen, welche durch angemessene Detailprüfungen ergänzt werden (Art. 729a OR). Die Revision wird dabei nach dem „Standard zur Eingeschränkten Revision“ durchgeführt, welcher von der Treuhand-Kammer und vom Schweizer Treuhänder-Verband herausgegeben wurde.⁵⁸

7.2.5 *Opting up/Opting out*

Beim Opting-System sind bei Stiftungen einige Besonderheiten zu beachten:

Opting up: Die Aufsichtsbehörde kann von einer Stiftung, welcher zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet ist, eine ordentliche Revision verlangen, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist (Art. 83b Abs. 4 ZGB). Des Weiteren

steht es Stiftungen frei, anstelle der eingeschränkten Revision jederzeit freiwillig eine ordentliche Revision durchführen zu lassen.

Opting out: Die aktienrechtliche Bestimmung Art. 727a OR erlaubt Unternehmen, mit Zustimmung sämtlicher Aktionäre auf die eingeschränkte Revision zu verzichten, wenn die Gesellschaft weniger als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat. Für Stiftungen kann diese Opting-out-Regelung nicht angewendet werden, da eine Stiftung keine Aktionäre hat, die ihre Zustimmung auf den Verzicht auf die eingeschränkte Revision geben können. Gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB kann jedoch die Aufsichtsbehörde eine Stiftung aufgrund vom Bundesrat festgelegten Voraussetzungen von der Revisionspflicht befreien. Die entsprechenden Voraussetzungen sind in der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005 aufgeführt.⁵⁹ Nach Art. 1 der Verordnung kann die Aufsichtsbehörde auf Gesuch des obersten Stiftungsorgans eine Stiftung von der Pflicht zu einer Revision befreien, wenn (a) die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren kleiner als CHF 200'000 ist, (b) die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft und (c) die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist. Die Befreiung von der Revisionspflicht ist ins Handelsregister einzutragen (Art. 94 Abs. 1 lit. c HRegV), wobei die Befreiung die Stiftung nicht von der Pflicht entbindet, der Stiftungsaufsicht Rechenschaft abzulegen. Die Aufsichtsbehörde

⁵⁸ Wichtig: Im Gegensatz zur ordentlichen Revision bezieht sich die eingeschränkte Revision nur auf die Prüfung des Einzelabschlusses und nicht auf die des Konzernabschlusses.

⁵⁹ Vgl. Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen 211.121.3.

kann die Befreiung von der Revisionspflicht jederzeit widerrufen, wenn die aufgeführten Voraussetzungen (a) bis (c) nicht mehr erfüllt sind (Art. 1 Abs. 2).⁶⁰ Sowohl die Befreiung als auch die Widerrufung der Befreiung bedarf gemäss Art. 1 Abs. 4 der Verordnung einer entsprechenden Anpassung der Stiftungsurkunde. Eine Änderung der Stiftungsurkunde ist jedoch nur in Ausnahmefällen möglich. In der Stiftungsurkunde werden neben dem Zweck der Stiftung, die Organisation der Stiftung und die Art der Verwaltung festgeschrieben (Art. 83 ZGB), wobei zu den obligatorischen Organen der Stiftungsrat und bei Stiftungen, die revisionspflichtig sind, die Revisionsstelle gehören. Aus diesem Grund könnte ein Verzicht auf die Revisionsstelle einer Organisationsänderung oder unter Umständen zu einem Widerspruch zum Stifterwillen bzw. Zweckänderung der Stiftung gleichkommen. Nach Art. 85 und 86 ZGB ist eine Organisationsänderung nur dann möglich, wenn sie zur Erhaltung des Vermögens oder zur Wahrung des Zweckes dringend erforderlich ist, und eine Zweckänderung nur dann, wenn der ursprüngliche Zweck der Stiftung eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, sodass die Stiftung dem Willen des Stifters offenbar entfremdet worden ist. Zudem bedürfen beide Änderungen einer Bewilligung durch die kantonalen bzw. eidgenössischen Behörden. Aus diesem Grund dürfte ein Opting out grundsätzlich nur dann möglich sein, wenn die Stiftungsurkunde einen entsprechenden Befreiungs- und Zweckänderungsvorbehalt enthält.

⁶⁰ Vgl. Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen 211.121.3.

7.2.6 *Freiwillige Revision*

Vereine und Stiftungen, die zu keiner Revision verpflichtet sind, können jederzeit freiwillig eine Revision durchführen. Denkbar ist eine auftragsrechtliche Prüfung mit Abgabe einer positiven Zusicherung in Übereinstimmung mit den schweizerischen Prüfungsstandards (Berichterstattung nach PS 700) oder eine auftragsrechtliche Revision nach PS 910 (sog. Review). Beim Ersten kann auf die Prüfung des IKS und auf den umfassenden Bericht an den Stiftungsrat bzw. Vereinsvorstand verzichtet werden. Die Prüfung kann dabei auch durch einen Revisor durchgeführt werden, der nicht den Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis des RAG entspricht (sog. Laienrevision). Zudem hat der Revisionsbericht keine spezifischen Anforderungen wie bei einer gesetzlichen Revision zu erfüllen. Insbesondere muss der Revisionsbericht keine Abnahmeempfehlung enthalten. Da eine solche Revision nicht als eine Revision im Sinne des Gesetzes gilt, ist auch kein Eintrag ins Handelsregister erforderlich.

Bei nicht revisionspflichtigen Stiftungen und Vereinen hingegen, die ihre Revisionsstelle freiwillig ins Handelsregister eintragen wollen, um beispielsweise ihre Kreditwürdigkeit zu erhöhen, ist eine Laienrevision nicht möglich. In diesem Fall muss die Stiftung zwingend eine eingeschränkte oder ordentliche Revision gemäss dem Gesetz durchführen (sog. Opting in). Der Revisor muss über eine entsprechende Zulassung verfügen. Wie bei einem Opting out ist jedoch auch hier zu beachten, dass eine solche Revision nur dann möglich ist, wenn die Stiftungsurkunde, das Reglement oder die Statuten der geprüften Stiftung explizit eine Revision fordern.

Analoge Anforderungen bestehen für kleine Vereine, die gesetzlich nicht zu einer Revision verpflichtet sind und freiwillig eine gesetzliche Revision durchführen wollen. Eine solche Revision ist nur durchführbar, wenn die Statuten des Vereins dies explizit vorsehen oder die Mitgliederversammlung den Einsatz einer Revisionsstelle beschliesst.

7.2.7 Ergänzende Bestimmungen für Zewo-Gütesiegelträger

Revisionsstellen von gemeinnützigen Organisationen mit Zewo-Gütesiegel haben unabhängig von der Revisionsart zusätzlich zu der Prüfung der Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften die Einhaltung der Zewo-Richtlinien für gemeinnützige Organisationen zu prüfen und zu bestätigen.

Die folgenden Bestimmungen sind zu prüfen:⁶¹

1. Übereinstimmung der Verwendung der Mittel mit der Zweckbestimmung der Sammlungsaufrufe
2. Entschädigungen an das leitende Organ
3. Vorhandensein einer kollektiven Zeichnungsberechtigung auf allen Organisationsstufen
4. Angemessene Entschädigung der im Dienste der Organisation stehenden Personen

⁶¹ Vgl. Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen (http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente/Zert/Guetesiegelreglement_2013.pdf, abgerufen: 3. Juni 2013) sowie Ausführungsbestimmungen zu Art. 12 des Reglements über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen (http://www.zewo.ch/Dokumente/Publikationen/Reglemente/Zert/Anf_Rev_D.pdf, abgerufen: 3. Juni 2013).

5. Überwiegender Teil der in der Schweiz gesammelten Spenden fliessen in von der Schweiz aus geplante, kontrollierte und begutachtete Projekte
6. Zweckgerichtete Verwendung der Spendengelder, die einem internationalen Netzwerk übermittelt werden
7. Prüfung der Konsolidierungspflicht, falls zur prüfenden gesamtschweizerischen Organisation rechtlich selbstständige kantonale oder regionale Organisationen gehören

In erster Linie liegt es in der Verantwortung des leitenden Organs der zu prüfenden gemeinnützigen Organisation, dass die obigen Bestimmungen eingehalten werden. Die Bestätigung der Bestimmungen durch die Revisionsstelle erfolgt immer mit einer positiven Formulierung der Prüfungsaussage.

7.3 Anzeigepflicht und Massnahmen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit

Sowohl bei der ordentlichen als auch eingeschränkten Revision hat die Revisionsstelle gewisse Anzeigepflichten zu erfüllen. Laut Art. 728c Abs. 1 OR hat die Revisionsstelle bei einer ordentlichen Revision Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement schriftlich dem Verwaltungsrat zu melden. Die sinngemässe Anwendung dieser Bestimmung bei Stiftungen und Vereinen hat zur Folge, dass die Verstösse dem Stiftungsrat bzw. dem Vereinsvorstand zu melden sind. Anzeigepflichtig sind dabei sämtliche Verstösse, die die Revisionsstelle im Rahmen ihrer Revisionsstätigkeit festgestellt hat. Diese umfassen u.a. Verletzungen der Stiftungsurkunde sowie des Stiftungsreglements. Die systema-

tische Suche nach Verstössen ist nicht Aufgabe der Revisionsstelle.

Bei einer eingeschränkten Revision gehen die Anzeigepflichten hingegen weniger weit. Die Revisionsstelle muss lediglich bei einer offensichtlichen Überschuldung der Gesellschaft und gleichzeitiger Unterlassung einer Anzeige durch den Verwaltungsrat das Gericht benachrichtigen (Art. 729c OR).

Zur Feststellung einer Überschuldung wird die Gesamtheit der Aktiven mit der Summe des Fremdkapitals verglichen (PS 290 lit. P). Eine Überschuldung liegt vor, wenn die Stiftung oder der Verein ihr Vermögen vollständig aufgezehrt hat, d.h., wenn die Summe der Verbindlichkeiten von der Gesamtheit der Aktiven nicht mehr gedeckt ist (Art. 725f. OR). Das Vorgehen und die Massnahmen bei einer Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit sind bei Stiftungen im Stiftungsrecht geregelt (Art. 84a ZGB).

Gemäss diesem muss das oberste Stiftungsorgan bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung, eine Zwischenbilanz auf Basis von Veräusserungswerten aufstellen und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorlegen. Die Erstellung der Zwischenbilanz hat dabei nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung zu erfolgen. Stellt die Revisionsstelle bei der Prüfung der Zwischenbilanz fest, dass eine Überschuldung oder eine Zahlungsunfähigkeit vorliegt, leitet sie die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde weiter. Falls die Stiftung keine Revisionsstelle hat, lässt sie die Zwischenbilanz direkt der Aufsichtsbehörde zukommen (Art. 84a Abs. 1 ZGB). Diese fordert dann ihrerseits das oberste Stiftungsorgan zur Einleitung der erforderlichen Massnahmen auf. Bleibt das oberste

Stiftungsorgan untätig, trifft die Aufsichtsbehörde die notwendigen Massnahmen.

Beispiele für solche Massnahmen werden im Gesetz nicht genannt. Falls nötig, kann die Aufsichtsbehörde vollstreckungsrechtliche Massnahmen beantragen, wobei die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Eröffnung oder den Aufschub des Konkurses sinngemäss angewendet werden können (Art. 84a Abs. 3 und 4 ZGB).

Bei Vereinen hingegen gibt es keine spezifischen Regelungen zum Vorgehen und zu den Massnahmen bei einer möglichen Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit. Dementsprechend sind die Vorschriften im Aktienrecht sinngemäss anzuwenden.

7.4 Mandatsgestaltung

Unabhängig von der Art der Revision ist es wichtig, dass eine Organisation sich der Bedeutung der (finanziellen) Rechenschaftsablage bewusst ist. Es handelt sich bei der Rechnungslegung nicht um ein notwendiges Übel, sondern um ein Mittel, um Vertrauen zu schaffen und daher wohl auch um das langfristige Fortbestehen einer Organisation zu sichern. Transparenz gegenüber den Empfängern der Jahresrechnung (Organe der Organisation selbst, Mitarbeitende, Kunden, Lieferanten, staatliche Stellen) ist natürlich keine notwendige Voraussetzung für das langfristige Fortbestehen, wird aber von der Öffentlichkeit zunehmend erwartet.

Für eine transparente externe Finanzberichterstattung gibt es daher eine Vielzahl von Gründen. Denn nach modernen Grundsätzen geführten Organisationen ist bewusst, dass Transparenz gegen aussen und gegen innen zwei Seiten derselben

Medaille sind: als vertrauensbildendes Element für Aussenstehende (in Gestalt von Spendern, von Fremdkapitalgebern, auch von staatlichen Finanzierungs- und Aufsichtsstellen) und gleichzeitig als Voraussetzung für die interne Rechenschaftsablage, die sich nicht nur an der Vergangenheit orientiert, sondern eben auch Grundlage für die Steuerung und Planung des Leistungsangebots jeder Organisation bildet.

Die Prüfung der finanziellen Berichterstattung erfolgt durch eine Revisionsstelle, deren Mitarbeiter über die erforderliche Zulassung verfügen. Diese Branche ist gekennzeichnet durch die Existenz von grossen, international tätigen Prüfungsgesellschaften (BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG und PricewaterhouseCoopers) und zahlreichen national resp. regional tätigen Gesellschaften. Darüber hinaus existieren Treuhandunternehmen, welche auch Prüfungsdienstleistungen anbieten. Bei der Auswahl einer Revisionsstelle ist entscheidend, dass diese das Geschäft der Organisation kennt. Ist die Organisation international tätig, macht es Sinn, dass auch die Revisionsstelle einem internationalen Verbund angehört. Hat die Organisation beispielsweise Kredite für Immobilien in grossem Umfang aufgenommen, kann es sein, dass es für den Verkehr mit externen Geldgebern von Vorteil ist, wenn es sich um eine grosse Revisionsstelle handelt. Ist die Geschäftstätigkeit überschaubar und die Organisation weitgehend lokal tätig, stellt dies an die Revisionsstelle weniger spezialisierte Anforderungen. Es ist üblich, vor der Wahl der Revisionsstelle Offerten von möglichen Anbietern einzuholen. Entscheidend sollte aber nicht einzig die Höhe des Honorars sein, sondern

ob die Revisionsstelle über die erforderlichen Kenntnisse verfügt – nicht nur, aber natürlich auch der Rechnungslegungsvorschriften. Mit dem Einholen von Offerten kann sich die Organisation einen Überblick über die Honoraransätze und die geplanten Stunden verschaffen. Bei der Bestimmung des Honorars geht die Revisionsstelle von einer sog. revisionsbereiten Buchhaltung resp. Jahresrechnung aus. In einem solchen Falle wird sie das offerierte Honorar in Rechnung stellen. Kommt es aber bei der Prüfung der Jahresrechnung zu Verzögerungen, weil die Buchhaltung nicht abgeschlossen ist oder Nachweise fehlen, wird sich die Revisionsstelle vorbehalten, diese zusätzlichen Aufwendungen ebenfalls in Rechnung zu stellen. Die Revisionsstelle wird in der Regel jedes Jahr gewählt, die Amtsdauer beträgt aber in der Praxis mehrere Jahre, wobei das Gesetz keine Beschränkung der Amtsdauer für die Revisionsstelle enthält.

Die Prüfungs- und Treuhandgesellschaften erbringen neben der Prüfungsdienstleistung auch weitere Dienstleistungen in den Bereichen Recht (Beratung bei der Gründung, Vertragsrecht), Steuern (Gemeinnützigkeit, MwSt.), Immobilien (Anlagestrategie, Bewertung Immobilienportefeuilles), Organisation (Steuerungs- und Controlling-Instrumente, Prozessoptimierung) oder IT (Projektmanagement, Software, IT-Sicherheit). Die Zulässigkeit der Erbringung dieser Dienstleistungen hängt von den allgemeinen Bestimmungen zur Unabhängigkeit, aber auch von der Art der Revision ab.⁶² Die Revisionsstelle darf grundsätzlich

⁶² Die Treuhand-Kammer hat eigens Richtlinien zur Unabhängigkeit veröffentlicht, welche Ausführungsbestimmungen zu Standes- und

keine Arbeiten ausführen, bei denen sie die Gefahr läuft, „eigene Arbeiten überprüfen zu müssen“ (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Daher ist es nicht zulässig, wenn Mitarbeitende der Revisionsgesellschaft beispielsweise die Immobilien bewerten und diese Werte in die Jahresrechnung übernommen werden. Ebenso unzulässig ist die Einführung der Software für die Finanzbuchhaltung. Eine insbesondere für kleinere Stiftungen, die einer eingeschränkten Revision unterliegen, relevante Ausnahme findet sich im Gesetz selbst. Art. 729 Abs. 2 OR lässt „das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen“ zu; besteht allerdings das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten, müssen geeignete organisatorische und personelle Massnahmen getroffen werden, um diesem Risiko zu begegnen. Aus dem Gesetzestext geht hervor, dass es sich um eine Mitarbeit handelt. Dies schliesst eine komplette Übergabe der Buchhaltung an die Revisionsstelle aus. Die Stiftung muss beispielsweise Bewertungsentscheide (Delkredere, Abschreibungen) selbst treffen und entsprechende Anweisungen zuhanden der verbuchenden Stelle geben.

7.5 Fazit

Die Revisionsstelle spielt in der Governance von Stiftungen und Vereinen eine wichtige Rolle. Das Gesetz sieht für Stiftungen grundsätzlich eine ordentliche oder eingeschränkte Revision vor. Zur Unterscheidung der beiden Revisionsarten werden die Grössenkriterien CHF 20 Mio. Umsatzerlös, CHF 40 Mio. Bilanzsumme und 250 Vollzeitstellen herangezogen. Es ist daher

offensichtlich, dass die überwiegende Anzahl von Stiftungen einer eingeschränkten Revision unterliegt. Kleine Stiftungen, deren Bilanzsumme CHF 200'000 nicht übertrifft und die nicht öffentlich zu Spenden aufrufen, können von der Aufsichtsbehörde von der Pflicht zur Revision befreit werden. Im Gegensatz dazu unterliegen die meisten Vereine grundsätzlich keiner Revisionspflicht, da für sie die Schwellenwerte (10/20/50) gelten und weil sie im Gegensatz zu Stiftungen bei Nichterreichen dieser Schwellenwerte nicht eingeschränkt geprüft werden. Aus Gründen der Transparenz und Glaubwürdigkeit der Buchführung kann es jedoch auch für Vereine sinnvoll sein, freiwillig eine Revision durchzuführen.⁶³ Von der Pflicht zu einer Revision klar zu unterscheiden ist die Buchführungspflicht. Diese besteht nach den Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts u.a. für alle juristischen Personen und damit auch für Stiftungen und Vereine mit einem Umsatz von mehr als CHF 500'000. Stiftungen und Vereine mit weniger als CHF 500'000 Umsatz, nicht im Handelsregister eingetragungspflichtige Stiftungen und Vereine oder von der Revisionspflicht befreite Stiftungen können eine einfache „Milchbüchlein-Rechnung“ erstellen.

Berufsregeln enthält und für alle Kammermitglieder, die Prüfungsdienstleistungen erbringen, verbindlich sind.

⁶³ Vgl. Eberle, 2011.

Literatur

Cavegn, Diego: Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, Schulthess Verlag, Zürich 2008.

Eberle, Reto: „Tue Gutes und berichte darüber“ oder wie durch (freiwillige) Transparenz Vertrauen geschaffen wird, in: Egger, Philipp/ von Schnurbein, Georg/ Zöbeli, Daniel/ Koss, Claus (Hrsg.), Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen – Handlungsempfehlungen für die Praxis, Basel 2011, S. 57 ff.

Meyer, Beatrice/ Kühnis, Norbert/ Zöbeli, Daniel: Revision von sozialen Non-profit-Organisationen, in: Der Schweizer Treuhänder (2. Teil), Heft 10/2011, S. 833ff.